

Cornelia Haselsteiner / Oliver Karte / Matthias Mitterlehner*)

Verdoppelung der innerstaatlichen Quellensteuer auf technische Dienstleistungen und Lizenzen in Indien

INDIA DOUBLES WITHHOLDING TAX RATE ON ROYALTIES AND TECHNICAL SERVICES

When doing business with India, one must be aware of the tax risks. As of April 1st, 2023, India has doubled its withholding tax rate on technical services and royalties from 10 % to 20 %. India applies a wide understanding of the term *“technical services”*. Additionally, the Indian tax obligation in this regard is not dependent on whether the services were physically performed in India. India has agreed on a 10 % taxing right on technical services in many of its double tax treaties, e.g. with Austria. As the treaty tax rate and the Indian national tax rate for the withholding tax on technical services and royalties now fall apart, foreign service providers must deal with Indian domestic formal procedures to apply treaty benefits. Nevertheless, the risk of excessive taxation of profits from Indian projects remains.

I. Ausgangslage

In Section 9 des Indian Tax Act (ITA) 1961¹⁾ wird definiert, welche Einkünfte als in Indien angefallen bzw entstanden gelten. Die Bestimmung legt ein sehr weites Verständnis der indischen Steuerpflicht an. Unter der Vielzahl von Quellensteueratbeständen findet sich im ITA ua eine Regelung zur Besteuerung von „Fees for Technical Services“.²⁾ Der Begriff „Fees for Technical Services“ wird in den Erläuterungen zum ITA innerstaatlich dabei wie folgt definiert:

„any consideration (including any lump sum consideration) for the rendering of any managerial, technical or consultancy services (including the provision of services of technical or other personnel) but does not include consideration for any construction, assembly, mining or like project undertaken by the recipient or consideration which would be income of the recipient chargeable under the head ‘Salaries’.“³⁾

Section 195 ITA verpflichtet die Person, die für die Zahlung an einen Nichtansässigen verantwortlich ist, indische Quellensteuer zum Zeitpunkt der Zahlung oder Gutschrift des Betrags auf das Konto des Nichtansässigen abziehen. Die Abzugspflicht umfasst sämtliche Beträge, die von einer Steuerpflicht iSd ITA betroffen sind, außer Löhne und Gehälter. Vorgesehen ist, dass jede Person (inklusive Nichtansässige), die Zahlungen an Nichtansässige leistet, zum Abzug einer Steuer in Höhe der innerstaatlich oder abkommensrechtlich normierten Steuersätze verpflichtet ist, je nachdem, welcher Steuersatz für den Nichtansässigen günstiger ist.⁴⁾ Auf Vergütungen für technische Dienstleistungen bzw Lizenzgebühren betrug die innerstaatliche indische Quellensteuer gemäß Section 115A (1) (b) (B) ITA bisher 10 %.⁵⁾ Unter Berücksichtigung der indischen Zuschläge *Surcharge und Health & Education Cess* ergab sich umsatzabhängig bisher eine Steuerbelastung zwischen 10,40 % und 10,92 %.

*) Cornelia Haselsteiner, BA MSc ist Senior Consultant, Mag. Oliver Karte ist Senior Manager und Steuerberater und Mag. Matthias Mitterlehner ist Partner, Steuerberater und Head of International Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Indische Steuergesetze, Rundschreiben, Bekanntmachungen etc der indischen Finanzverwaltung können auf der Webseite des *Income Tax Department* abgerufen werden: <https://incometaxindia.gov.in> (Zugriff am 18. 9. 2023).

2) Sec 9 (1) (vii) ITA.

3) Explanation 2 zu Sec 9 (1) (vii) ITA; ausführlich zum innerstaatlichen Verständnis dieser Bestimmung *Lakhani/Rawal*, Taxation of Services and Cross-Border Withholding Issues, BIT 2014, 218 (218 ff).

4) Vgl *Lakhani/Rawal*, BIT 2014, 218 (221).

5) Ab 1. 4. 2014 wurde der Quellensteuersatz von 25 % auf 10 % reduziert, vgl *Ruh/Bairaga*, Neues zur indischen Quellenbesteuerung auf Dienstleistungen, IWB 2018, 24 (25).

Gemäß Art 12 Abs 1 DBA Indien⁶⁾ dürfen Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen,⁷⁾ die aus dem anderen Staat (zB Indien) stammen, grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Vergütungsempfängers (zB Österreich) besteuert werden. Dem Quellenstaat steht nach Art 12 Abs 2 DBA Indien allerdings ein 10%iges Quellenbesteuerungsrecht zu. Die indische Quellensteuer zuzüglich *Surcharge und Health & Education Cess* war demnach bis dato fast zur Gänze abkommensrechtlich gedeckt. In Österreich erfolgt gemäß Art 23 Abs 2 lit b DBA Indien eine Anrechnung der abkommensrechtlich zulässigen indischen Quellensteuer bis zum Anrechnungshöchstbetrag.

Quellenstaat ist jener Staat, aus dem die Lizenzgebühren bzw Entgelte für technische Leistungen stammen. Art 12 DBA Indien stellt für das indische Quellenbesteuerungsrecht darauf ab, dass die Lizenzgebühren bzw Entgelte für technische Dienstleistungen aus Indien „gezahlt“ werden bzw „stammen“. Dies ist nach Art 12 Abs 6 DBA Indien dann gegeben, wenn der Vergütungsschuldner in Indien ansässig ist oder dort über eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung verfügt, welche die Schuld für die Zahlung eingegangen ist und diese Zahlung trägt. Folglich ist es für das indische Besteuerungsrecht unerheblich, ob eine technische Dienstleistung physisch in Indien erbracht wurde.⁸⁾ Dementsprechend steht Indien ein 10%iges Quellenbesteuerungsrecht etwa für in Österreich durchgeführte Programmier- oder Planungsleistungen zu, wenn die Vergütung dafür aus Indien bezahlt wird.

Als „Entgelte für technische Dienstleistungen“ definiert Art 12 Abs 4 DBA Indien „Zahlungen in jeglicher Höhe, die an Personen als Vergütung für die Erbringung von Leistungen leitender, technischer oder beratender Art, einschließlich der Leistungen des technischen oder anderen Personals geleistet werden, ausgenommen Zahlungen an einen Angestellten der Person, welche die Zahlung leistet“.

Die sehr weite Definition der quellensteuerpflichtigen Vergütung stößt in der Literatur auf Kritik und bringt zahlreiche Abgrenzungsfragen mit sich.⁹⁾ Nach Ansicht des österreichischen BMF „wird der Begriff [Technik] doch vornehmlich für die Technik in den ingenieurwissenschaftlichen Fachgebieten wie Bautechnik, Maschinenteknik, Bergbau- und Hüttentechnik, Fahrzeugtechnik, Feinwerktechnik, Chemietechnik, Elektrotechnik usw. zu gelten haben. [...] Durch die aus der Überschrift [von Art 12 (Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen)] folgende Anwendungsbegrenzung kann daher die Legaldefinition des Absatzes 4 nur so verstanden werden, dass es sich bei den Leistungen ‚leitender Art‘ und ‚beratender Art‘ um solche handelt, die für die Erbringung der technischen Leistungen erforderlich sind und sonach in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den technischen Leistungen stehen.“¹⁰⁾ Indien pflegt allerdings eine weitere Auslegung des Begriffs „technische Leistungen“ iSd Art 12 Abs 4 DBA Indien.¹¹⁾

⁶⁾ BGBl III 2001/231 idF BGBl III 2018/93.

⁷⁾ Die österreichischen DBA mit Vietnam (BGBl III 2009/135) und Pakistan (BGBl III 2007/49) sehen in Art 12 bzw in Art 13 ebenfalls ein Quellenbesteuerungsrecht für technische Dienstleistungen bzw technische Leistungen vor. Dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) idF Update 2017 ist ein Quellenbesteuerungsrecht für technische Dienstleistungen außerhalb einer Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA fremd. Das UN-Musterabkommen (UN-MA) sieht hingegen seit dem Update 2017 in Art 12a eine eigene Regelung für ein Quellenbesteuerungsrecht auf Vergütungen für technische Dienstleistungen vor – siehe dazu *Mitterlehner*, UN-Musterabkommen – neue Bestimmung zur Besteuerung technischer Dienstleistungen geplant, SWI 2017, 180 (180 ff).

⁸⁾ Vgl *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz XIII/457; *Bendlinger/Reinhold/Sennewald*, Das deutsch-indische DBA und dessen Anwendung auf den deutschen Maschinen- und Anlagenbau, IStR 2013, 453 (455).

⁹⁾ Vgl etwa *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², Rz XIII/457; *Kaaser*, Seminar F: UN Matters – UN and OECD Differences in Model, TP etc.: Fokus auf technische Dienstleistungen, IStR 2014, 708 (710).

¹⁰⁾ EAS 3224 vom 17. 6. 2011.

¹¹⁾ Vgl *Bendlinger/Reinhold/Sennewald*, IStR 2013, 453 (455 ff); *Ruh/Bairaga*, IWB 2018, 24 (26 ff).

II. Vermeidung einer Steuererklärungspflicht bisher möglich

Grundsätzlich sind nichtansässige Personen verpflichtet, in Indien eine Steuererklärung einzureichen, wenn in einem Finanzjahr quellensteuerpflichtige technische Dienstleistungen/Lizenzgebühren verrechnet wurden. Verzichtet eine nichtansässige Person auf die Anwendung eines bestehenden DBA und akzeptiert den höheren indischen Quellensteuersatz, besteht gemäß Section 115a (5) (a) ITA keine Verpflichtung zur Abgabe einer indischen Steuererklärung.¹²⁾ Da der bisherige lokale Quellensteuersatz (10,3 % bis 10,9 %) den abkommenskonformen Steuersatz iHv 10 % gemäß Art 12 Abs 2 DBA Indien kaum überschritten hat, haben österreichische Unternehmen oftmals auf eine formale DBA-Beartragung verzichtet und die lokale Quellenbesteuerung zur Gänze akzeptiert. Dadurch konnte die Einreichung einer indischen Steuererklärung vermieden werden. Soweit allerdings die indische Quellensteuer, etwa wegen der Zuschläge, die abkommensrechtlich zulässigen 10 % überstiegen hat, war eine Anrechnung iSd Art 23 Abs 2 lit b DBA Indien in Österreich ausgeschlossen.¹³⁾ Dh, insoweit kam es zu einer – bei Nichtinanspruchnahme möglicher indischer Entlastungsmaßnahmen bewussten – Doppelbesteuerung.

Es darf an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass der Anrechnungshöchstbetrag selbst bei abkommenskonformer indischer Quellenbesteuerung eine vollständige Anrechnung in Österreich regelmäßig verhindert. Denn selbst bei Einkünften, für die dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht vom Bruttobetrag eingeräumt ist – wie zB Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren –, bemisst sich der Anrechnungshöchstbetrag im Ansässigkeitsstaat nach dem Nettobetrag.¹⁴⁾ Bei klassischen Passiv Einkünften (zB Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren) sind die mit den Einkünften direkt verbundenen Betriebsausgaben verhältnismäßig niedrig, sodass trotz Nettobesteuerung im Ansässigkeitsstaat ein entsprechendes Anrechnungspotenzial verbleibt. Die Erbringung von technischen Dienstleistungen ist hingegen zumeist mit hohen Kosten für Personal, technische Ausrüstung, Reisekosten etc verbunden.¹⁵⁾ So zeigt eine Auswertung für deutsche Unternehmen im Jahr 2013, dass wissensbasierte Dienstleistungen im Schnitt eine Marge von 12,8 %, Baudienstleister 6,7 % und andere Dienstleister 4,8 % erwirtschaften.¹⁶⁾ Der Abzug einer indischen Quellensteuer iHv 10 % vom Bruttobetrag der Einkünfte kann daher zu einer exzessiven effektiven Besteuerung der Nettoeinkünfte führen.¹⁷⁾ Da der Anrechnungshöchstbetrag in Österreich folglich auf Basis der jeweiligen Nettoeinkünfte, dh nach Abzug von Aufwendungen, berechnet wird,¹⁸⁾ findet die zu hohe ausländische Quellensteuer regelmäßig keine Deckung im Anrechnungshöchstbetrag.¹⁹⁾ „Eine über den Anrechnungshöchstbetrag hinausgehende Anrechnung würde die inländische Steuerbelastung des Steuerpflichtigen stark reduzieren.“²⁰⁾ Die Anrechnungsmethode soll laut *Loukota* allerdings nur die Vermeidung der Doppelbesteuerung ge-

¹²⁾ Allerdings nur insoweit, als ausschließlich Einkünfte bezogen werden, die in Section 115a (1) (a) und (b) ITA genannt werden. Liegen zB Einkünfte aus einer indischen Betriebsstätte vor, ist sehr wohl eine Steuererklärung abzugeben.

¹³⁾ Vgl VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012; Rz 7587 EStR; Tz 61 OECD-Musterkommentar (OECD-MK) zu Art 23B OECD-Musterabkommen (OECD-MA) 2017; *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², Rz XIV/39; *Englmair* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 23B Rz 12.

¹⁴⁾ Vgl Rz 7583 EStR. Der Ausdruck „Einkünfte“ in DBA meint grundsätzlich das Nettoeinkommen im Quellenstaat, vgl *Ismer* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 23A und 23B Rz 144a mwN.

¹⁵⁾ Vgl *Bendlinger*, Die Besteuerung von Einkünften aus der Überlassung von Technologie, SWI 1997, 451 (455); *Mitterlehner*, SWI 2017, 180 (182); *Kaesler*, IStR 2014, 708 (710).

¹⁶⁾ Vgl ICC, ICC's Perspectives on the Taxation of Technical Services (2015) 6.

¹⁷⁾ Vgl *Bendlinger/Reinhold/Sennwald*, IStR 2013, 453 (456); *Lohbeck/Schwarz* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 12 Rz 5.

¹⁸⁾ Vgl Rz 7583 EStR. Der Ausdruck „Einkünfte“ in DBA meint grundsätzlich das Nettoeinkommen im Quellenstaat, vgl *Ismer* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 23A und 23B Rz 144a mwN.

¹⁹⁾ *Bendlinger/Reinhold/Sennwald*, IStR 2013, 453 (456).

²⁰⁾ *Luketina*, Die Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung (2022) 158.

währleisten. Eine darüber hinausgehende Steuerermäßigung für die Inlandseinkünfte wäre nicht sachgerecht.²¹⁾

Eine vollständige Anrechnung kann weiters aufgrund der gesamten Einkünftsituation des Unternehmens im entsprechenden Veranlagungsjahr verhindert werden. Liegt auf Ebene des Gesamtunternehmens eine Verlustsituation vor und ergibt sich daher keine österreichische Steuer, scheidet die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer aus diesem Grund. Trotz eines Welteinkommens von 0 muss das Unternehmen in diesem Fall dennoch eine indische Quellensteuer iHv 10 % der Vergütung bezahlen. Im Falle der Gruppenbesteuerung erfolgt eine zusätzliche Deckelung durch das Ergebnis des Gruppenträgers.²²⁾

Ein Anrechnungsvortrag, dh der Vortrag eines Anrechnungsüberhangs in ein Folgejahr, ist in Österreich jedoch nicht vorgesehen,²³⁾ weshalb es bei Quellensteuern auf Aktivleistungen zur Überbesteuerung kommen kann.²⁴⁾

Die *International Chamber of Commerce* (ICC) plädierte vor diesem Hintergrund in der Diskussion um die Einführung einer Bestimmung betreffend die Besteuerung von technischen Dienstleistungen im Rahmen des UN-Musterabkommens (UN-MA)²⁵⁾ für eine maximale Quellensteuer iHv 3 % auf technische Dienstleistungen.²⁶⁾

Das folgende Beispiel²⁷⁾ veranschaulicht die Überbesteuerung durch eine 10%ige indische Quellensteuer bei einer Marge von 15 %.

- **Beispiel**

Vergütung für in Österreich erbrachte Planungsleistungen	1.000.000 Euro
abzüglich Betriebsausgaben	-850.000 Euro
ausländische Einkünfte	150.000 Euro
10 % abkommenskonforme indische Quellensteuer ²⁸⁾	100.000 Euro
österreichische Körperschaftsteuer auf ausländische Einkünfte	24.000 Euro
anrechenbare indische Steuer ²⁹⁾	24.000 Euro
effektive Steuerbelastung (100.000 Euro Steuer auf 150.000 Euro Gewinn)	66,67 %

Der österreichische Körperschaftsteuertarif beträgt im Kalenderjahr 2023 24 % und wird ab 2024 auf 23 % gesenkt.³⁰⁾ Letztendlich fällt in Österreich jedoch keine Körperschaftsteuer an, da die indische Quellensteuer, die deutlich höher ist, in Höhe der österreichischen Körperschaftsteuer auf die ausländischen Einkünfte angerechnet werden kann. Es verbleibt eine indische Quellensteuer iHv 76.000 Euro, die in Österreich nicht verwertet werden kann. Insgesamt beträgt die effektive Steuerbelastung stolze 66,67 % auf die Einkünfte aus diesem beispielhaften Planungsauftrag.

²¹⁾ Vgl *Loukota*, Anrechnung ausländischer Steuer, SWI 1991, 139 (139).

²²⁾ Vgl Rz 1073 KStR; *Englmair in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 23B Rz 47 f; *Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ (2022) § 9 Rz 204.

²³⁾ Vgl VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012; 21. 10. 2004, 2001/14/0017; 27. 11. 2014, 2012/15/0002; BFG 18. 8. 2022, RV/1100034/2021; ablehnend bereits *Loukota*, SWI 1991, 139 (141); anderer Ansicht *Bendlinger*, DBA als Rechtsgrundlage für den Anrechnungsvortrag, SWI 2015, 168 (168 ff). Ausführlich zur Diskussion um den Anrechnungsvortrag siehe *Luketina*, Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, 193 ff.

²⁴⁾ Vgl *Bendlinger/Reinhold/Sennewald*, IStR 2013, 453 (456); *Lohbeck/Schwarz in Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 12 Rz 5.

²⁵⁾ Mit Art 12a wurde im Rahmen des Updates 2017 des UN-MA eine eigene Verteilungsnorm für „*fees for technical services*“ eingeführt.

²⁶⁾ Vgl /CC, ICC's Perspectives on the Taxation of Technical Services, 6; *Kaeser*, IStR 2014, 708 (710).

²⁷⁾ Tabelle übernommen und auf Österreich adaptiert aus *Bendlinger/Reinhold/Sennewald*, IStR 2013, 453 (456).

²⁸⁾ Gemäß Art 12 Abs 2 DBA Indien.

²⁹⁾ Gemäß Art 23 Abs 2 lit b DBA Indien.

³⁰⁾ Vgl § 22 Abs 1 KStG.

III. Erhöhung lokaler Quellensteuersätze in Indien

Durch die *Finance Bill 2023* wurden die indischen Quellensteuersätze für Lizenzgebühren und *Technical Services* in Section 115A (1) (b) (A) bzw (B) ITA ab dem Finanzjahr 2023/24 von 10 % auf 20 % erhöht. Inklusive *Surcharge & Health Education Cess* führt dies folglich seit 1. 4. 2023 zu einer lokalen Gesamtquellensteuerbelastung von bis zu 21,84 %. Da das DBA unverändert geblieben ist, kann in Österreich folglich weiterhin maximal eine Quellensteuer iHv 10 % der Bruttovergütung angerechnet werden, soweit sie im Anrechnungshöchstbetrag Deckung findet. Vor diesem Hintergrund ist die in der Vergangenheit gängige Praxis, eine Besteuerung mit lokalen Quellensteuersätzen zu akzeptieren, anstatt den Quellensteuersatz gemäß DBA zu beantragen, nicht mehr zweckmäßig.

Von der Quellensteuer betroffene österreichische Steuerpflichtige sollten sich folglich jedenfalls um eine Anwendung des abkommenskonformen Quellensteuersatzes bemühen. Dafür sind folgende Maßnahmen erforderlich:

- Beantragung der indischen Steuernummer, der *Permanent Account Number (PAN)*;
- Beantragung der DBA-Anwendung mit dem indischen Formular 10F, unter
- Vorlage einer österreichischen Ansässigkeitsbescheinigung und gegebenenfalls einer Bestätigung, dass keine indische Betriebsstätte begründet wurde (= *No-PE Certificate*);
- Mitteilung der PAN an den Abzugsverpflichteten, bevor dieser den Quellensteuerabzug vornimmt;
- Abgabe einer indischen Steuererklärung.

Die PAN ist aus mehreren Gründen unerlässlich. Einerseits ist gemäß Beschluss des *Directorate of Income Tax (Systems)* des *Central Board of Direct Tax (CBDT)* des indischen Finanzministeriums eine Beantragung des Formulars 10F für ausländische Unternehmen seit 16. 7. 2022 nur noch durch E-Filing möglich.³¹⁾ Die Beantragung mittels E-Filing ist jedoch ohne PAN nicht möglich. Ausnahmsweise wurde noch eine Übergangsregelung bis 30. 9. 2023 vorgesehen, welche eine manuelle Einreichung ohne E-Filing ermöglicht.³²⁾ Ab 1. 10. 2023 ist die Beantragung einer PAN folglich jedenfalls unerlässlich, wenn eine Reduktion der indischen Quellensteuer auf das abkommenskonforme Niveau erreicht werden soll.

Weiters ist die PAN zur Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung in Indien unerlässlich. Die PAN muss dem indischen Abzugsverpflichteten weitergegeben werden, damit dieser die abgezogene Steuer im Rahmen der Meldung der Quellensteuer angeben kann. Dadurch kann die abgezogene Steuer mit dem konkreten ausländischen Steuerpflichtigen verknüpft werden und ist im Rahmen der nun verpflichtenden Abgabe der indischen Steuererklärung bei diesem Steuerpflichtigen hinterlegt. Für die Einreichung der indischen Steuererklärung ist neben der PAN noch ein *Digital Signature Certificate (DSC)* notwendig. Das DSC wird von einer natürlichen Person beantragt und wird zur digitalen Zeichnung der indischen Steuererklärung benötigt. Eine Steuererklärung ist grundsätzlich jährlich einzureichen. Soweit neben der Quellensteuer für Lizenzgebühren bzw technische Leistungen keine weiteren indischen Besteuerungsrechte bestehen – zB aufgrund einer indischen Betriebsstätte iSd Art 5 DBA Indien – und die Quellensteuer kor-

³¹⁾ Vgl *Directorate of Income Tax (Systems)*, Notification No 3/2022 (16. 7. 2022), abrufbar unter <https://incometaxindia.gov.in/communications/notification/notification-no-3-2022-systems.pdf> (Zugriff am 4. 8. 2023).

³²⁾ Diese wurde ursprünglich bis 31. 3. 2023 gewährt und schließlich bis 30. 9. 2023 verlängert, vgl *Directorate of Income Tax (Systems)*, Partial relaxation with respect to electronic submission of Form 10F by select category of taxpayers in accordance with the DGIT (Systems), Notification No 3/2023 (28. 3. 2023), abrufbar unter <https://incometaxindia.gov.in/communications/notification/partial-relaxation-extension-form-10f.pdf> (Zugriff am 4. 8. 2023).

rekt abgeführt worden ist, sollte sich weder eine Steuernachzahlung noch eine Steuergutschrift ergeben.

Erfolgt keine DBA-Beantragung, muss der indische Kunde die lokalen Steuersätze iHv 20 % zuzüglich *Surcharge & Health Education Cess* einbehalten und abführen. Das Formular 10F sollte somit jedenfalls vor der Zahlung des Kunden beantragt und dem Kunden übermittelt werden. Wird das Formular 10F im Vorfeld nicht beantragt, kann eine Korrektur bzw. Rückerstattung der zu viel bezahlten Quellensteuer theoretisch auch im Zuge der Einreichung der Steuererklärung erfolgen. Die indische Finanzbehörde akzeptiert generell Rückerstattungen auf DBA-Basis im Wege der Abgabe einer Steuererklärung. Erfahrungsgemäß ist eine tatsächliche Auszahlung allerdings mit erheblichen Komplikationen verbunden.

IV. Auswirkungen für deutsche Unternehmen

Das DBA zwischen Deutschland und Indien³³⁾ enthält in Art 12 gleichlautende Bestimmungen wie das entsprechende österreichische DBA mit Indien. Dh, auch im Verhältnis zu deutschen Dienstleistungsanbietern steht Indien nach Art 12 Abs 2 DBA Deutschland – Indien ein 10%iges Quellenbesteuerungsrecht auf Vergütungen für technische Dienstleistungen und Lizenzgebühren zu. Das Quellenbesteuerungsrecht Indiens besteht im Verhältnis zu Deutschland ebenso unabhängig davon, ob die Leistungen physisch in Indien erbracht werden.

Im Gegensatz zur österreichischen Rechtslage bietet die deutsche in § 34c Abs 2 dEStG bzw § 26 Abs 2 Satz 2 dKStG anstatt der Anrechnung eine alternative Verwertungsmöglichkeit der indischen Quellensteuer. Ausländische Steuern können demnach statt der Anrechnung auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfallen, die nicht steuerfrei³⁴⁾ sind. Kommt es im entsprechenden Veranlagungsjahr aufgrund von Verlusten aus anderen Einkunftsquellen zu keiner Steuer in Deutschland, kann die Steuer auf diesem Weg über die Verlustverrechnung genutzt werden. § 34c dEStG ist zwar grundsätzlich nur für Nicht-DBA-Fälle anwendbar, soweit ein DBA besteht, kann das Wahlrecht zum Abzug der ausländischen Steuern angewandt werden, wenn das DBA die Anrechnungsmethode vorsieht.³⁵⁾ Dies ist etwa bei Art 23 Abs 1 lit b DBA Deutschland – Indien für Lizenzgebühren und Vergütungen für technische Dienstleistungen der Fall. Das Wahlrecht muss diesfalls jedoch für die gesamten Einkünfte aus Indien einheitlich ausgeübt werden (*per-country limitation*).³⁶⁾ Eine gemischte Anwendung, dh Anrechnung der ausländischen Steuer, soweit sie im Anrechnungshöchstbetrag Deckung findet und Abzug des Anrechnungsüberschusses mittels Antrags nach § 34c Abs 2 dEStG bzw § 26 Abs 2 Satz 2 dEStG, ist nicht vorgesehen.³⁷⁾ Nachdem der Abzug der Quellensteuer im Rahmen der Einkünfteermittlung erfolgt, wird auch die Bemessungsgrundlage für die deutsche Gewerbesteuer gemindert.³⁸⁾ In der Regel ist die Anrechnungsmethode aufgrund der unmittelbaren Reduktion der Steuerlast zu bevorzugen. Soweit dies allerdings zu hohen Anrechnungsüberschüssen führt, ist eine Prüfung der Vorteilhaftigkeit der Abzugsmethode jedenfalls geboten.³⁹⁾

³³⁾ DBGBl 1996 II, 706.

³⁴⁾ Im Anwendungsbereich der deutschen Körperschaftsteuer betrifft dies insbesondere Dividendeneinkünfte nach § 8b Abs 1 dKStG und Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs 2 dKStG, vgl *Roser in Gosch, KStG⁴ (2020) § 26 Rz 128a*.

³⁵⁾ Vgl § 34c Abs 6 Satz 2 dEStG; Rz 34c Abs 5 dEStR 2012; Rz 74 Abs 3 Satz 3 dKStR 2022.

³⁶⁾ Vgl Rz 34c Abs 4 Satz 1 dEStR 2012; Rz 74 Abs 3 Satz 4 dKStR 2022.

³⁷⁾ Vgl *Roser in Gosch, KStG⁴, § 26 Rz 130; Wagner in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht (166. Lfg, 2023) § 34c dEStG Rn 77*.

³⁸⁾ Vgl *Frotscher, Internationales Steuerrecht⁵ (2020) § 5 Rz 347*.

³⁹⁾ Vgl *Fischer/Klein/Eillers, Quellensteuerproblematik bei produktbegleitenden technischen Dienstleistungen, IStR 2012, 483 (488); Roser in Gosch, KStG⁴, § 26 Rz 136 ff*.

V. Schutzmaßnahmen

Der Einfluss von Quellensteuern auf die Rentabilität eines Projekts darf nicht unterschätzt werden. Vor dem Hintergrund der nicht garantierten vollen Anrechenbarkeit im Ansässigkeitsstaat kann selbst die abkommenskonforme indische Quellensteuer iHv 10 % der Bruttovergütung die Rentabilität eines Projekts beträchtlich beeinflussen. Folglich sind bereits während der Angebots- bzw. Projektverhandlungsphase entsprechende Schutzmaßnahmen zu empfehlen. Zwei wesentliche Maßnahmen diesbezüglich sind einerseits die Berücksichtigung des Kostenfaktors Steuern in der Preiskalkulation sowie andererseits der Einsatz von entsprechenden Steuerüberwälzungsklauseln im Vertrag.

Zusätzlich sollte bedacht werden, dass eine Anrechnung ausländischer Steuern nur dann erfolgen kann, wenn die Steuer tatsächlich gezahlt wurde.⁴⁰⁾ Folglich, ist es empfehlenswert, dass der indische Auftraggeber im Vertrag dazu verpflichtet wird, Nachweise über die Abfuhr der Quellensteuer vorzulegen. Im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht zu grenzüberschreitenden Sachverhalten⁴¹⁾ kann die Behörde die Anrechnung von der Vorlage eines entsprechenden Nachweises der im Ausland entrichteten Steuer abhängig machen.⁴²⁾ Zusätzlich kann eine vertragliche Vereinbarung, dass der Auftraggeber bei der DBA-Anwendung unterstützen soll, zweckmäßig sein.

1. Berücksichtigung der indischen Quellensteuer bei der Preiskalkulation

Möchte ein in Deutschland bzw. Österreich ansässiges Unternehmen sicherstellen, dass ein Auftragswert von zB 100.000 Euro zufließt, ist folgende Berechnung anzustellen:

- a. **DBA-Anwendung ist möglich (= PAN-Registrierung wird vorgenommen):** Die indische Quellensteuer kann auf 10 % reduziert werden. Da sich die 100.000 Euro bereits abzüglich indischer Steuer verstehen, ist auf den Nettobetrag hochzurechnen (= $100.000 : 0,90$). Der Vertragspreis ist daher auf 111.111,11 Euro zu erhöhen. Zusätzlich sollten die voraussichtlichen Abwicklungskosten für die DBA-Anwendung aufgeschlagen werden.
- b. **DBA-Anwendung ist nicht möglich:** Die indische Quellensteuer beträgt in diesem Fall maximal 21,84 %. Der Vertragspreis ist daher auf 127.942,68 Euro zu erhöhen (= $100.000 : 0,7816$).

2. Steuerüberwälzungsklausel

Mit einer Steuerüberwälzungsklausel wird festgelegt, dass gewisse im Auftragsland anfallende Steuern (zB indirekte Steuern oder Quellensteuern) im Vertragspreis nicht inkludiert sind und entsprechend „on top“ anfallen. In der Praxis werden Vertragspreise zwischen Unternehmen regelmäßig exklusive indirekte Steuern (USt, GST etc) vereinbart. Im Unterschied zu direkten Steuern, wie zB Quellensteuern, stellen indirekte Steuern aufgrund des Vorsteuerabzugs in der Regel keinen Kostenfaktor für den Auftraggeber dar. Auftraggeber sind folglich vielfach bereit, diese Überwälzung in Kauf zu nehmen.

Bei direkten Steuern ist eine Steuerüberwälzungsklausel vor allem bei Steuern sinnvoll, die auf die Bruttovergütung erhoben werden; wie eben bei Quellensteuern auf technische Leistungen. Nicht zu empfehlen ist hingegen die Überwälzung von Steuern, die vom

⁴⁰⁾ Vgl Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Rz XIV/39; Englmaier in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 23B Rz 11; Ismer in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 23 Rz 131; Wassermayer in Wassermayer, DBA (161. Lfg, 2023) Art 23A OECD-MA Rz 95.

⁴¹⁾ Vgl § 115 Abs 1 Satz 2 BAO.

⁴²⁾ Vgl UFS 7. 12. 2011, RV/3255-W/11.

Nettoergebnis erhoben werden (insbesondere Körperschaftsteuer und Einkommensteuer). Durch die Überwälzung wird dem Auftraggeber nämlich indirekt die Gewinnmarge mitgeteilt.

Möchte ein in Deutschland bzw Österreich ansässiges Unternehmen somit für quellensteuerpflichtige technische Dienstleistungen an einen indischen Auftraggeber 100.000 Euro erhalten, bleibt der Vertragspreis bei 100.000 Euro, wird aber exklusive Quellensteuern vereinbart. Die oben dargestellte Steuer „on top“ trägt also der Auftraggeber, dh, der Auftragspreis erhöht sich für ihn um die Steuer. Die Praxis lehrt, dass es ratsam ist, die Steuerklausel mit dem Auftraggeber vorab abzustimmen. Da sich der Vertragspreis erst durch die Steuer erhöht, sind den Auftraggebern die Auswirkungen häufig nicht klar. Meist sind diese Unklarheiten Auslöser für Probleme bzw Streitigkeiten im Rahmen der steuerlichen Abwicklung.

Werden Verträge über quellensteuerpflichtige Transaktionen mit Akkreditiv (*letter of credit* [L/C]) gesichert, ist eine Steuerüberwälzungsklausel ebenfalls empfehlenswert. Ohne entsprechende Klausel fließt dem Auftragnehmer der Auftragswert initial bereits in voller Höhe zu. Dieser müsste, bei rechtsrichtiger Abwicklung, in der Folge die anfallende Quellensteuer an den Auftraggeber rücküberweisen.

Wird die Quellensteuer tatsächlich vom Kunden getragen, ist bei der korrekten Abbildung des Falls im Rahmen der österreichischen Steuererklärung Vorsicht zu walten. Denn die Quellensteuer ist selbst bei echten Netto(Lohn)vereinbarungen dennoch Teil des Entgelts,⁴³⁾ wenn der österreichische Auftragnehmer Schuldner der ausländischen Steuer ist.⁴⁴⁾ Es ist also vom Netto-Auftragswert (zB 100.000 Euro) auf den Bruttowert inkl Quellensteuer (zB 10 % laut DBA Indien) hochzurechnen.⁴⁵⁾ Die Einnahmen des Auftragnehmers betragen folglich 111.111,11 Euro. Nach Ansicht des UFS ist selbst in Fällen der Steuerüberwälzung eine Anrechnung der Quellensteuer nicht ausgeschlossen. Es sei keine Anwendungsvoraussetzung der Anrechnung, dass die Steuer vom Steuerpflichtigen getragen werde.⁴⁶⁾ In einem kürzlich ergangenen Erkenntnis lehnte das BFG hingegen eine Anrechnung, im Fall einer Verschreibung der Quellensteuer im Haftungswege, ab.⁴⁷⁾ *Bendlinger/Rosenberger* und *Schmidjell-Dommes* bejahen hingegen auch diesfalls eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer, kombiniert mit einer Hochrechnung der Einkünfte.⁴⁸⁾

VI. Fazit

Die vielfach gelebte Praxis, die indische Steuer in voller Höhe zu akzeptieren, um sich ua die Einreichung einer indischen Steuererklärung zu ersparen, ist mit der Verdoppelung des indischen Quellensteuertarifs auf Lizenzgebühren und technische Leistungen

⁴³⁾ Vgl VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0180, 0204; 8. 10. 1998, 97/15/0135; *Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (21. Lfg, 2020) § 20 Tz 139/2; siehe dazu außerdem die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu Hypotaxvereinbarungen iZm Entscheidungen, zB VwGH 18. 5. 2020, Ro 2018/15/0007; *Bendlinger*, Steuerrechtliche Behandlung von Nettolohnvereinbarungen – Entscheidung des VwGH zur „Hypotax“, PV-Info 9/2020, 26 (26 ff).

⁴⁴⁾ Ein anderes Ergebnis würde dem in § 20 Abs 1 Z 6 EStG bzw § 12 Abs 1 Z 6 KStG manifestierten Abzugsverbot von Steuern vom Einkommen zuwiderlaufen.

⁴⁵⁾ Vgl *Bendlinger/Rosenberger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 20/21/2023, 875 (880); *Schmidjell-Dommes*, BFG: Keine Anrechnung einer abkommenswidrig erhobenen japanischer Quellensteuer, die den Steuerpflichtigen selbst nicht belastet, SWI 2023, 398 (400).

⁴⁶⁾ Vgl UFS 15. 11. 2012, RV/1252-W/10.

⁴⁷⁾ Vgl BFG 24. 2. 2023, RV/3100350/2020. Das Gericht lehnte die Anrechnung allerdings nicht nur wegen des ungekürzten Zuflusses der Vergütung und nachträglichen Haftungsvorschreibung ab, sondern auch, weil die Quellensteuer nicht abkommenskonform erhoben wurde, vgl *Hell*, Rechtmäßigkeit der Einhebung und Anrechenbarkeit einer japanischen Quellensteuer, BFGjournal 2023, 105 (106); *Schmidjell-Dommes*, SWI 2023, 398 (400).

⁴⁸⁾ Vgl *Bendlinger/Rosenberger*, SWK 20/21/2023, 875 (880); *Schmidjell-Dommes*, SWI 2023, 398 (400).

unattraktiv geworden. Die Beantragung der DBA-Anwendung und die Einreichung einer Steuererklärung in Indien sind für österreichische und deutsche Unternehmen bei Erbringung von technischen Dienstleistungen bzw Verrechnung von Lizenzgebühren ab dem Finanzjahr 2023-2024 somit jedenfalls empfehlenswert.

Um eine korrekte und möglichst unkomplizierte Abwicklung der beschränkten Steuerpflicht in Indien gewährleisten zu können, sollte die steuerliche Registrierung (PAN) bereits vor der Projektabwicklung umgesetzt werden. Wurde die Quellensteuer unterjährig korrekt abgewickelt und bestehen keine weiteren indischen Einkünfte (zB aus einer Betriebsstätte), ergibt sich aus der indischen Steuererklärung keine weitere Steuerbelastung. Wurde unterjährig zu viel Quellensteuer einbehalten und abgeführt, kann im Rahmen der Steuererklärung eine Rückerstattung beantragt werden. Die Rückerstattung wird in der Regel genehmigt, die Abwicklung ohne eigenes indisches Bankkonto ist jedoch zeit- und kostenintensiv. Die mit dem Anrechnungshöchstbetrag beschränkte Anrechnung der indischen Quellensteuer in Österreich bzw Deutschland kann trotz abkommenskonformer indischer Quellensteuer zu einer exzessiven Besteuerung führen. In Deutschland kann diese allenfalls durch den optionalen Betriebsausgabenabzug von ausländischen Steuern verhindert werden.

Die Auswirkungen der indischen beschränkten Steuerpflicht sollten jedenfalls bereits bei der Angebotskalkulation berücksichtigt werden. Die Verdoppelung der indischen Quellensteuer nach lokalem Recht hat bei ausbleibender oder verspäteter Beantragung der DBA-Anwendung jedenfalls das Potenzial, ansonsten wirtschaftlich positive Projekte zu ruinieren.

Sabine Schmidjell-Dommes*)

Das Revisionsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit der Republik Korea

AMENDING PROTOCOL TO THE TAX TREATY WITH THE REPUBLIC OF KOREA

A second amending protocol to the Convention between the Republic of Austria and the Republic of Korea with respect to Taxes on Income and on Capital, signed in Seoul on October 8th, 1985, as amended by the protocol signed in Seoul on May 28th, 2001, was signed on June 14th, 2021. *Sabine Schmidjell-Dommes* outlines the new second amending protocol and explains the most important deviations from the existing treaty from 1985.

I. Allgemeines und Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

Mit der Republik Korea ist bereits seit nahezu 40 Jahren ein Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen in Kraft (BGBl 1987/486 idF BGBl III 2002/68). Das Abkommen entsprach allerdings nicht mehr dem OECD-Standard betreffend Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Standard) sowie dem OECD-Standard betreffend die steuerliche Transparenz und Amtshilfbereitschaft und war daher revisionsbedürftig. Demensprechend wurden im Jahr 2009 Verhandlungen zur Abänderung des im Jahr 1985 abgeschlossenen und im Jahr 2001 revidierten Abkommens gestartet. Nach physischen und – COVID-19-bedingt – virtuellen Verhandlungsrunden konnte am 14. 6. 2021 in Wien ein zweites Revisionsprotokoll unterzeichnet werden.

*) Dr. Sabine *Schmidjell-Dommes* ist Leiterin der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.